

Prozatímní vydání

STANOVISKO GENERÁLNÍ ADVOKÁTKY

JULIANE KOKOTT

přednesené dne 1. března 2017(1)

Věc C-326/15

„DNB Banka“ AS

(žádost o rozhodnutí o předběžné otázce podaná Administratīvā apgabaltiesa [regionální správní soud, Lotyšsko])

„Daňové právní předpisy – Daň z přidané hodnoty – Článek 132 odst. 1 písm. f) směrnice 2006/112/ES – Osvobození služeb poskytovaných nezávislými seskupeními jejich členem od daně – Přímý úinek směrnice – Definice ‚nezávislé seskupení osob‘ “

I – Úvod

1. Soudnímu dvoru byla předložena žádost o rozhodnutí o předběžné otázce pocházející z Lotyšska, která se týká čl. 132 odst. 1 písm. f) směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty(2) (dále jen „směrnice o DPH“). Toto ustanovení je jedním z ustanovení týkajících se osvobození od daně v unijním právu v oblasti daně z přidané hodnoty, která nebyla doposud úplně objasněna. Tímto ustanovením a jeho četnými podmínkami použití se v předcházejících letech Soudní dvůr doposud zabýval pouze třikrát(3). V současné době jsou však Soudnímu dvoru předloženy čtyři věci(4), které se týkají různých aspektů tohoto osvobození od daně.

2. Toto řízení by mohlo mít především zásadní význam pro osobní působnost tohoto ustanovení. V podobné věci Aviva(5) je třeba naproti tomu primárně rozhodnout, jaký je rozsah věcné působnosti (rozšíření rovněž na pojišťovny) a místní působnosti (rozšíření na tzv. přeshraniční spojení) čl. 132 odst. 1 písm. f) směrnice o DPH a jak je třeba určit chybné narušení hospodářské soutěže.

3. Toto osvobození od daně se zakládá na rozhodnutí unijního zákonodávce neposkytnout podnikům, které poskytují plnění osvobozená od daně, jako například lékařům nebo školám, v zásadě žádný odpočet daně na vstupu. Plnění na výstupu těchto podniků tedy sice nejsou zdaněna, zároveň ale jejich plnění na vstupu podléhají DPH. To ve výsledku vede pouze k částečnému osvobození plnění konečným spotřebiteli od daně, protože neodpočitatelná DPH je zpravidla zohledněna ve stanovení ceny a příjemce ji nenese přímo, nýbrž nepřímo.

4. Chybějící odpot dan? na vstupu t?chto podnik? vede k tomu, že nákup (zdanitelných) ?ástí pln?ní, které by mohly být poskytnuty i p?ímo, m?že negativn? ovlivnit tvorbu ceny, která se zvýší o neodpo?itelnou DPH. Nap?. pov?zení soukromého detektiva pojišovnou vede k nákladovému zatížení spo?ívajícímu v personálních výdajích, zapojení externího detektiva pak vede k zatížení spo?ívajícímu v personálních výdajích a p?íslušné DPH. V d?sledku toho existuje zpravidla hospodá?ský zájem na tom, aby se tato pln?ní poskytovala intern? a nekupovala se od jiného podniku v rámci zdanitelných pln?ní. Ve výsledku je v platném systému dan? z p?idané hodnoty, který zavádí osvobození od dan? bez odpotu dan? na vstupu, zacházeno s podnikem, které poskytuje služby osvobozené od dan?, jako s kone?ným spot?ebitelem. Ten rovn?ž nedluží žádnou da? z p?idané hodnoty, ale nem?že ani uplatnit odpot dan? na vstupu, ani když poskytuje služby za úplatu nebo prodává zboží.

5. I v p?ípád? podnik?, které poskytují nezdan?né služby, však mohou nastat situace, ve kterých je z hospodá?ského hlediska smysluplné, ?i dokonce z hlediska hospodá?ské sout?že nutné, aby jednotlivé ?ásti pln?ní poskytovaly nikoliv samy, ale s jinými podniky, které jsou rovn?ž osvobozeny od dan?. M?že být tedy smysluplné, jestliže se například n?kolik orgán? sociálního zabezpe?ení společn? podílí na nákladech na st?edisko zpracování dat. V takových p?ípadech osvobozuje ?l. 132 odst. 1 písm. f) sm?rnice o DPH za ur?itých podmínek i tato pln?ní poskytovaná seskupením jeho ?len?m. Tím se vylou?ení odpotu dan? na vstupu neprojeví na tvorb? ceny, což umož?uje zachovat rozsah osvobození od dan? pro kone?ného spot?ebitele. Rozsah je totiž nezávislý na tom, zda bylo pln?ní poskytnuto jako celek podnikem osvobozeným od dan? nebo tímto podnikem společn? s ostatními podniky osvobozenými od dan?.

II – Právní ráme?ek

A – Unijní právo

6. V Unii se DPH vybírá na základ? sm?rnice o DPH. Podle ?l. 2 odst. 1 písm. c) sm?rnice o DPH je p?edm?tem DPH mimo jiné „poskytnutí služby za úplatu uskute?n?né v rámci ?lenského státu osobou povinnou k dani, která jedná jako taková“.

7. Podle ?l. 132 odst. 1 písm. f) sm?rnice o DPH však ?lenské státy od dan? osvobodí tato pln?ní:

„služby, které svým ?len?m poskytují nezávislá seskupení osob, jež uskute?ují ?innost, která je osvobozená od dan? nebo p?i níž nejsou osobami povinnými k dani, a které jsou p?ímo nezbytné k tomu, aby tito ?lenové mohli vykonávat uvedenou ?innost, vyžadují-li tato seskupení od svých ?len? výlu?nou náhradu p?esn? odpovídající jejich podílu na společných výdajích, za podmínky, že toto osvobození od dan? není s to narušit hospodá?skou sout?ž“(6).

B – Vnitrostátní právní p?edpisy

8. Lotyšské právo neobsahovalo v období rozhodném z hlediska sporu v p?vodním ?ízení žádné ustanovení, které by provád?lo ?l. 132 odst. 1 písm. f) sm?rnice o DPH.

III – Spor v p?vodním ?ízení

9. Spor v p?vodním ?ízení se týká DPH, kterou dluží lotyšská úv?rová instituce DNB Banka AS za roky 2009 až 2010.

10. Společnost DNB Banka je sou?ástí skupiny DNB. V t?chto letech DNB Banka poskytovala finan?ní pln?ní z?ejm? osvobozená od dan? a obdržela r?zné služby od jiných společností skupiny, za n?ž DNB Banka zjevn? podle názoru p?edkládajícího soudu jakožto p?íjemce pln?ní

dluží da?. U t?chto pln?ní je sporné, zda jsou podle ?l. 132 odst. 1 písm. f) sm?rnice o DPH osvobozena od dan?. V tomto ohledu se jedná konkrétn? o:

- finan?ní služby mate?ské spole?nosti DNB Nord AS se sídlem v Dánsku;
- služby informa?ních technologií dánské sesterské spole?nosti DNB Nord IT AS;
- poskytování softwarových licencí, které získala hlavní mate?ská spole?nost DNB Bank ASA se sídlem v Norsku od t?etích osob, na základ? sdílení náklad?.

11. Jako odm?nu si DNB Banka ú?tovala od dánských spole?ností skupiny DNB Nord a DNB Nord IT náklady na poskytnutí služeb navýšené o p?írážku ve výši 5 %. V tomto ohledu mohla alespo? DNB Nord IT za poskytnutí služeb v Dánsku uplatnit da? zaplacenou na vstupu. Dánské orgány vycházely z toho, že tyto služby nejsou osvobozeny od dan?.

IV – ?ízení p?ed Soudním dvorem

12. Administrat?v? apgabaltiesa (regionální správní soud, Lotyšsko), kterému byl spor mezitím p?edložen, p?edložil dne 1. ?ervence 2015 Soudnímu dvoru podle ?lánku 267 SFEU následující otázky:

„1. Je možné, aby existovalo nezávislé seskupení osob ve smyslu ?l. 132 odst. 1 písm. f) sm?rnice o DPH, pokud jsou ?lenové tohoto seskupení usazeni v r?zných ?lenských státech Evropské unie, v nichž bylo toto ustanovení sm?rnice provedeno s r?znými podmínkami, které jsou vzájemn? neslu?itelné?

2. M?že ?lenský stát omezit nárok osoby povinné k dani na uplatn?ní osvobození od dan?, které je stanoveno v ?l. 132 odst. 1 písm. f) sm?rnice o DPH, pokud tato osoba sice splnila ve svém ?lenském stát? všechny podmínky k uplatn?ní osvobození od dan?, ale do vnitrostátních právních ?ád? ?lenských stát? ostatních ?len? tohoto seskupení bylo toto ustanovení provedeno zp?sobem, který omezuje možnost, aby osoby povinné k dani v jiných ?lenských státech uplatnily ve svém stát? p?íslušné osvobození od dan? z p?ídané hodnoty?

3. M?že být osvobození od dan? stanovené v ?l. 132 odst. 1 písm. f) sm?rnice o DPH uplatn?no na služby v ?lenském stát? p?íjemce t?chto služeb, jenž je osobou povinnou k dani z p?ídané hodnoty, pokud poskytovatel t?chto služeb, který je sám osobou povinnou k dani z p?ídané hodnoty, na tyto služby uplatnil v jiném ?lenském stát? da? z p?ídané hodnoty podle b?žného režimu, když tedy vycházel z toho, že da? z p?ídané hodnoty za tyto služby je v souladu s ?lánkem 196 sm?rnice splatná v ?lenském stát? p?íjemce t?chto služeb?

4. Má se výrazem ‚nezávislé seskupení osob‘ ve smyslu ?l. 132 odst. 1 písm. f) sm?rnice o DPH rozum?t samostatná právnická osoba, jejíž existence musí být doložena zvláštní dohodou o z?ízení nezávislého seskupení osob?

Pokud bude tato otázka zodpov?zena v tom smyslu, že nezávislé seskupení osob nemusí nutn? tvo?it vlastní právní subjekt, je t?eba vycházet z toho, že nezávislým seskupením osob je i seskupení vzájemn? propojených podnik?, které si v rámci obvyklé hospodá?ské ?innosti navzájem poskytují služby pot?ebné k provád?ní jejich obchodní ?innosti, a že lze existenci takového seskupení prokázat uzav?enými smlouvami o službách nebo dokumentací týkající se ú?tovaných cen?

5. Je ?lenský stát oprávn?n omezit nárok osoby povinné k dani uplatnit osvobození od dan? z p?ídané hodnoty, které je stanoveno v ?l. 132 odst. 1 písm. f) sm?rnice o DPH, v p?ípad?, že tato osoba uplatnila na ur?itá pln?ní p?írážku podle podmínek stanovených právními p?edpisy v oblasti

příjmého zdanění, platnými v členském státě, v němž je tato osoba usazena?

6. Je osvobození od daně, které je stanoveno v čl. 132 odst. 1 písm. f) směrnice o DPH, použitelné na služby získané ze třetích zemí? Jinými slovy: Je možné, aby člen nezávislého seskupení osob ve smyslu výše uvedeného ustanovení směrnice, který poskytuje v rámci tohoto seskupení služby jiným členům tohoto seskupení, byl daňovým poplatníkem třetí země?“

13. K těmto otázkám předložily písemná vyjádření DNB Banka, řecká republika, Lotyšská republika, Lucemburské velkovévodství, Maarsko, Polská republika, Portugalská republika, Spojené království Velké Británie a Severního Irska, jakož i Evropská komise. Jednání konaného dne 30. června 2016 se účastnily DNB Banka, Lotyšská republika, Spolková republika Německo, Lucemburské velkovévodství, Polská republika, Spojené království a Komise.

V – Právní posouzení

14. Jak sdělil předkládající soud, v lotyšském právu byla teprve k 1. lednu 2014 přijata právní úprava, která provádí čl. 132 odst. 1 písm. f) směrnice o DPH. Předkládající soud však vychází z toho, že čl. 132 odst. 1 písm. f) směrnice o DPH měl před tímto dnem ve prospěch společnosti DNB Banka příjmy úinek. Domnívá se tedy, že výklad tohoto ustanovení je nezbytný pro rozhodnutí sporu v původním řízení.

A – K příjmu úinku osvobození od daně

15. Nejprve je třeba přezkoumat premisu předkládajícího soudu, která se týká příjmu úinku čl. 132 odst. 1 písm. f) směrnice o DPH.

16. Podle ustálené judikatury se jednotlivec může přímo dovolávat ustanovení směrnice, které nebylo provedeno v členském státě do vnitrostátního práva, pokud je toto ustanovení z hlediska obsahu bezpodmínečné a dostatečně přesné(7).

17. Ustanovení unijního práva je podle ustálené judikatury z hlediska obsahu bezpodmínečné, jestliže ukládá povinnost, která není vázána na žádnou podmínku, a při svém výkonu ani ve svých účincích není podmíněna žádným aktem ze strany unijních orgánů nebo orgánů členských států(8).

18. Článek 132 odst. 1 písm. f) směrnice o DPH je nejprve z hlediska svého obsahu bezpodmínečný potud, že neponechává členským státům možnost volby stanovit toto osvobození od daně ve vnitrostátním právu, nýbrž je k tomu zavazuje(9).

19. Soudní dvůr však nedávno v rozsudku poprvé odmítl přiznat ustanovení směrnice o DPH obsahovou bezpodmínečnost s tím, že vyžaduje – aťkoli to jeho znění výslovně nestanoví – další konkretizaci na základě vnitrostátních právních předpisů(10).

20. Spolková republika Německo v tomto smyslu uvedla, že k provedení této podmínky do vnitrostátního práva je nezbytný přezkum a výběr přípustných odvětví provedený vnitrostátním zákonodárcem. Příslušné vnitrostátní orgány nemohou v konkrétním případě rozhodnout, zda se jedná o narušení hospodářské soutěže, které vylučuje osvobození od daně. Příjmy úinek čl. 132 odst. 1 písm. f) směrnice o DPH tedy podle jejího názoru není z tohoto důvodu možný.

21. Výše uvedené rozhodnutí Soudního dvora se však vztahovalo na ustanovení (článek 11 směrnice o DPH), které obsahuje možnost volby členských států, jejíž výkon vyžaduje výklad některých neurčitých právních pojmů. S tímto však nelze takové osvobození od daně, jako je čl. 132 odst. 1 písm. f) směrnice o DPH, srovnávat.

22. (Negativní) podmínka „narušení hospodářské soutěže“ je v tomto ohledu „pouze“ neurčitý právní pojem, u něhož je podle Soudního dvora třeba přezkoumat, zda si spojení může být jisto přízní svých členů i bez osvobození od daně(11). Tento přezkum musí být proveden v každém konkrétním případě a nemůže být předmětem abstraktního rozhodnutí pro určitá odvětví. Toto právní ustanovení tedy nepřiznává vnitrostátnímu zákonodárci žádný abstraktní prostor pro uvážení, a čl. 132 odst. 1 písm. f) směrnice o DPH je tedy i v tomto ohledu bezpodmínečný.

23. Ustanovení musí být rovněž dostatečně přesné, aby mělo přímý účinek. Podle judikatury je tomu tak tehdy, „pokud stanoví povinnost jednoznačným způsobem“(12). Znění směrnice k tomu musí být dostatečně jasné(13).

24. Jak bylo uvedeno výše, je (negativní) podmínka „narušení hospodářské soutěže“ „pouze“ neurčitým právním pojmem, jehož podmínky musí být přezkoumány. V tomto ohledu je znění směrnice rovněž dostatečně jasné.

25. Kromě toho Soudní dvůr již přiznal přímý účinek čl. 13 odst. 1 směrnice o DPH, který podmiňuje zdanění veřejnoprávních subjektů rovněž mimo jiné narušením hospodářské soutěže(14). I když tato podmínka vyžaduje posouzení hospodářských faktorů, nebrání jejímu přímému účinku(15).

26. Kromě toho si zejména Spojené království nepřeje přiznat čl. 132 odst. 1 písm. f) směrnice o DPH přímý účinek, jelikož členské státy musí ještě přijmout právní předpisy, které se týkají právní formy seskupení a podmínky členství.

27. S tímto názorem však rovněž nemohu souhlasit. Je pravda, že ustanovení směrnice, které přiznává členským státům široký prostor pro uvážení, není přímo použitelné. Podmínka týkající se osvobození od daně podle čl. 132 odst. 1 písm. f) směrnice o DPH však členským státům nepřiznává prostor pro uvážení, pokud jde o právní formu seskupení a podmínky členství.

28. Ustanovení neobsahuje v tomto ohledu výslovnou definici pravomoc členských států a tato pravomoc nevyplyvá ani z implicitního odkazu na příslušné vnitrostátní procesní právo. Podle ustálené judikatury je třeba mimo jiné v rámci osvobození od daně, která jsou nyní upravena v článku 132 směrnice o DPH, zabránit rozdílu v používání režimu DPH mezi jednotlivými členskými státy(16). Stejně tak jako se tedy podle ustálené judikatury nemůže pojem vlastnictví ve smyslu čl. 14 odst. 1 směrnice o DPH vztahovat na formy stanovené ve vnitrostátním právu(17), nelze za účelem definice seskupení a podmínek členství použít vnitrostátní právo.

29. Článek 132 odst. 1 písm. f) směrnice o DPH tedy splňuje požadavek určitosti a je rovněž dostatečně přesný, aby mělo přímý účinek(18).

30. Jelikož je tedy čl. 132 odst. 1 písm. f) směrnice o DPH obsahově bezpodmínečný a dostatečně přesný, má přímý účinek.

B – Jednotlivé k předběžným otázkám

1. Ke čtvrté předběžné otázce: Definice nezávislého seskupení

31. Z celkem šesti předběžných otázek je třeba nejprve zodpovědět čtvrtou otázku, jelikož je v projednávání případě obzvláště významná pro rozsah působnosti osvobození od daně stanoveného v čl. 132 odst. 1 písm. f) směrnice o DPH.

32. Podstatou čtvrté předběžné otázky předkládajícího soudu totiž je, zda musí být nezávislé seskupení osob ve smyslu čl. 132 odst. 1 písm. f) směrnice o DPH samostatným právním

subjektem nebo zda může být složeno – jako ve věci v původním řízení – ze skupiny spojených podniků, jejichž společnosti si navzájem poskytují služby.

33. V tomto ohledu je třeba nejprve konstatovat, že seskupení ve smyslu čl. 132 odst. 1 písm. f) směrnice o DPH musí být jako takové osobou povinnou k dani podle článku 9 směrnice o DPH.

34. Soudní dvůr totiž k čl. 132 odst. 1 písm. f) směrnice o DPH již konstatoval, že vzhledem k obecně nezbytnému restriktivnímu výkladu osvobození od daní stanovených v právu v oblasti DPH(19) není výklad tohoto ustanovení, který jde nad rámec jeho jednoznačného znění, v souladu s účelem tohoto ustanovení(20). Z tohoto znění vyplývá, že seskupení, které je v podmínkách použití označeno jako „nezávislé“, poskytuje služby jako takové, a proto musí být z pohledu daní z přidané hodnoty odlišováno od jeho členů.

35. Jelikož je osvobození od daní použitelné pouze na služby, které jsou poskytované samotným seskupením, nikoli však jeho členy, musí být toto seskupení osobou povinnou k dani ve smyslu článku 9 směrnice o DPH. Jinak by podle čl. 2 odst. 1 písm. c) směrnice o DPH neexistovala žádná služba seskupení, která by mohla být osvobozena od daní. Předmětem daní jsou dle uvedeného ustanovení jen služby poskytované „osobou povinnou k dani, která jedná jako taková“.

36. Nic jiného by platilo pouze tehdy, kdyby účelem čl. 132 odst. 1 písm. f) směrnice o DPH bylo zajistit rozsah osvobození od daní resp. nezdanitelnosti členů seskupení, v němž pouhá spolupráce takových osob povinných k dani (nebo i osob nepovinných k dani) nemá vést k dalšímu zatížení DPH. To by potom vysvětlilo, proč musí seskupení poskytnout plnění pro přímé účely nezdanitelných činností členů a může požadovat pouze přesnou náhradu příslušné části nákladů na tato plnění.

37. Znění čl. 132 odst. 1 písm. f) směrnice o DPH, který je třeba vykládat restriktivně, hovoří pouze jednou o službách poskytovaných seskupením, které je třeba osvobodit od daní, a které – jak jsem uvedla ve stanovisku ve věci Komise v. Lucembursko(21) – jsou zdanitelné pouze tehdy, pokud je poskytuje osoba povinná k dani ve smyslu článku 9 směrnice o DPH.

38. Nezávislé seskupení však nemusí být právní osobou. Soudní dvůr již několikrát konstatoval, že vlastní právní subjektivita není podmínkou pro přijetí závěru, že se jedná o osobu povinnou k dani podle článku 9 směrnice o DPH(22). V tomto ohledu je pouze relevantní, zda osoba resp. seskupení osob nebo majetku vykonává hospodářskou činnost „samostatně“ ve smyslu čl. 9 odst. 1 směrnice o DPH.

39. Soudní dvůr se ve své judikatuře ke kritériu samostatnosti podle čl. 9 odst. 1 směrnice o DPH doposud zabýval několika situacemi, v nichž se vždy jednalo o otázku, zda osoba nebo soubor majetku byly v podřízeném postavení vůči jiné osobě povinné k dani a tím vykonávaly činnost nesamostatně, a to na základě přímého nebo obdobného použití článku 10 směrnice o DPH. Předmětem této otázky byla samostatnost osoby vůči jejímu zadavateli(23), společníkům vůči jejich společnosti(24) a organizačním jednotkám vůči organizaci samotné(25).

40. Právě poslední uvedenou judikaturu týkající se organizačních jednotek lze přenést na projednávaný případ. Seskupení ve smyslu čl. 132 odst. 1 písm. f) směrnice o DPH má totiž pro své členy vytvořit společnou strukturu spolupráce(26), která je tedy z organizačního hlediska samostatná. Soudní dvůr měl za to, že organizační jednotky nejsou samostatné zejména tehdy, když nemají vlastní majetek(27). Skupina společností – tedy seskupení několika samostatných společností pouze na základě podílu mezi nimi – však nemůže jako taková disponovat vlastním majetkem. Skupina jako taková tedy v zásadě ani nepředstavuje osobu povinnou k dani ve smyslu čl. 9 odst. 1, tedy ani nemůže být nezávislým seskupením ve smyslu čl. 132 odst. 1 písm.

f) směrnice o DPH.

41. Tento výklad potvrzuje existence zvláštního pravidla stanoveného v § 11 směrnice o DPH. Podle tohoto § 11 mohou členské státy „považovat za jedinou osobu povinnou k dani osoby, které jsou usazeny na území tohoto členského státu a jsou sice právně nezávislé, avšak navzájem jsou úzce propojeny finančními, hospodářskými a organizačními vazbami“. Pouze toto ustanovení má sloužit k tomu, aby podniky ve spojení byly považovány za osobu povinnou k dani, a aby v důsledku toho byla plnění poskytovaná v rámci skupiny osvobozena od DPH.

42. Je sice možné, že samostatná společnost s několika vlastníky podílů v rámci skupiny bude muset být za určitých okolností kvalifikována jako nezávislé seskupení. Osvobození od daně by se však potom týkalo pouze plnění, která poskytuje společnost svým vlastníkům podílů, jelikož § 132 odst. 1 písm. f) směrnice o DPH osvobozuje od daně pouze služby, které seskupení poskytuje svým členům, avšak nikoli naopak. Taková plnění však nejsou předmětem sporu v původním řízení, a není tedy třeba provést další přezkum.

43. Osvobození od daně stanovené v § 132 odst. 1 písm. f) směrnice o DPH tedy není na takový případ, jako je případ ve věci v původním řízení, a priori použitelné, jelikož se nejedná o plnění poskytnutá nezávislým seskupením svým členům na základě podmínky pro použití tohoto ustanovení.

44. Tvrdou otázku je tedy třeba zodpovědět tak, že nezávislé seskupení osob ve smyslu § 132 odst. 1 písm. f) směrnice o DPH nemusí být právní osobou, avšak musí být osobou povinnou k dani ve smyslu § 9 odst. 1 směrnice o DPH. Skupina složená ze společností ve spojení nesplňuje jako taková tuto podmínku.

2. K první, druhé, třetí a šesté předběžné otázce: Použití na „přeshraniční“ seskupení

45. Podstatou první, druhé, třetí a šesté předběžné otázky předkládajícího soudu je, zda a za jakých podmínek lze osvobození od daně podle § 132 odst. 1 písm. f) směrnice o DPH použít i na přeshraniční jiné seskupení.

46. Toto nejprve předpokládá – jak rovněž uvedla Spolková republika Německo –, že osvobození od daně stanovené v § 132 odst. 1 písm. f) směrnice o DPH je skutečně použitelné na podniky, které poskytují finanční služby osvobozené od daně ve smyslu § 135 směrnice o DPH. Jak jsem odvodnila ve svém stanovisku ve věci Aviva(28), v tomto případě tomu tak není. § 132 odst. 1 písm. f) směrnice o DPH se vzhledem ke svému systematickému postavení a historii vzniku vztahuje pouze na seskupení osob povinných k dani, která uskutečňují plnění osvobozená od daně podle § 132 směrnice o DPH. Finanční služby k nim nenáleží.

47. Bez ohledu na tuto skutečnost nelze ze směrnice o DPH dovodit ani přeshraniční použití osvobození od daně stanoveného v § 132 odst. 1 písm. f) směrnice o DPH. Toto vyplývá, jak jsem odvodnila ve svém stanovisku ve věci Aviva(29), již ze šesté směrnice. Kromě toho toto vyplývá rovněž z obtíží při posuzování podmínek použití § 132 odst. 1 písm. f) směrnice o DPH ze strany několika členských států. Daňové právní řády členského státu by v konečném důsledku závisely na (mnohých se) situacích a neověřitelných odhadech v jiných členských státech (nebo dokonce třetích státech). To by vedlo ke vzniku závažných praktických problémů, bylo by v rozporu se zásadou daňové pravomoci členských států na jejich území(30), a mohlo by tedy odvodnit rovněž případné omezení základních svobod zpřesněných směrnicí o DPH.

3. K páté předběžné otázce: právní úprava ve výši 5 %

48. Podstatou páté předběžné otázky předkládajícího soudu je, zda osvobození od daně

podle ?l. 132 odst. 1 písm. f) sm?rnice o DPH je použitelné i tehdy, když osoba povinná k dani stanovila cenu za své služby podle vzniklých náklad? navýšenou o p?írážku – v konkrétním p?ípad? ve výši 5 % – v souladu s požadavky, které vyplývají z právních p?edpis? o p?ímém zdan?ní ?lenského státu, v n?mž je usazena.

49. Podle ?l. 132 odst. 1 písm. f) sm?rnice o DPH jsou služby poskytnuté seskupením osvobozeny od dan? pouze za podmínky, že seskupení vyžaduje od svých ?len? „výlu?n? náhradu p?esn? odpovídající jejich podílu na spole?ných výdajích“.

50. Je-li v projednávaném p?ípad? nesporné, že dlužná ?ástka byla vyšší než náklady ve smyslu tohoto ustanovení, jak uvedl p?edkládající soud, není podmínka týkající se kritéria osvobození od dan? spln?na.

51. N?co jiného by mohlo platit pouze tehdy, kdyby pojem náklad? podle ?l. 132 odst. 1 písm. f) sm?rnice o DPH obsahoval i nákladovou ?ást odm?ny podnikatele, která se m?že odrazit v p?írážce za skute?n? vynaložené náklady za poskytnutí služby. O tomto však existují vážné pochybnosti. Tento výklad je nejprve v rozporu s výkladem zn?ní tohoto ustanovení tém?? ve všech jazycích. „Náhrada“(31), nebo dokonce splacení(32) resp. vrácení(33) zahrnuje v b?žném jazyce pouze vynaložené náklady, nikoli odm?nu. Zohledn?ní odm?ny podnikatele krom? toho není v souladu s ú?elem osvobození od dan? stanoveného v ?l. 132 odst. 1 písm. f) sm?rnice o DPH, který jsem zmínila ve svém stanovisku ve v?ci Aviva(34). Tento ú?el spo?ívá v rozší?ení jiného osvobození od dan? na ur?itý p?edstupe?, jelikož osoby povinné k dani navzájem spolupracují z d?vod? hospodá?ské sout?že. Myšlenka odm?ny podnikatele jako sou?ást náklad? seskupení není v souladu s odstran?ním konkuren?ní nevýhody.

52. Na pátou p?edb?žnou otázku je tedy t?eba odpov?d?t, že osvobození od dan? stanovené v ?l. 132 odst. 1 písm. f) sm?rnice o DPH se nepoužije, pokud je za službu zaplaceno protipln?ní, které p?evyšuje vzniklé náklady. Tak je tomu i v p?ípad?, kdy je podle právních p?edpis? o p?ímém zdan?ní zaplacena pouze paušální p?írážka.

VI – Záv?ry

53. Vzhledem k výše uvedenému navrhuji Soudnímu dvoru, aby na žádost o rozhodnutí o p?edb?žné otázce Administrat?v? apgabaltiesa (regionální správní soud, Lotyšsko) odpov?d?l celkov? následov?:

„1. Nezávislé seskupení osob ve smyslu ?l. 132 odst. 1 písm. f) sm?rnice o DPH nemusí být právní osobou, avšak musí být osobou povinnou k dani ve smyslu ?l. 9 odst. 1 sm?rnice o DPH. Skupina složená ze spole?ností ve spojení nespl?uje jako taková tuto podmínku.

2. V kontextu projednávaného p?ípadu se ?l. 132 odst. 1 písm. f) sm?rnice o DPH vztahuje pouze na seskupení osob povinných k dani, jež uskute??ují pln?ní osvobozená od dan? podle ?l. 132 odst. 1 sm?rnice o DPH. Na seskupení podnik? poskytujících finan?ní služby se tedy p?sobnost ?l. 132 odst. 1 písm. f) sm?rnice o DPH nevztahuje.

3. Nezávislé seskupení osob m?že poskytovat služby osvobozené od dan? pouze takovým ?len?m, na které se vztahuje tentýž, totiž jeho právní ?ád.

4. Osvobození od dan? stanovené v ?l. 132 odst. 1 písm. f) sm?rnice o DPH se nepoužije, pokud je za službu zaplaceno protipln?ní, které p?evyšuje vzniklé náklady. Tak je tomu i v p?ípad?, kdy je podle právních p?edpis? o p?ímém zdan?ní zaplacena pouze paušální p?írážka.“

- 1 Původní jazyk: němčina.
- 2 Úř. věst. 2006, L 347, s. 1; Zvl. vyd. 11/46, s. 65.
- 3 Rozsudky ze dne 15. března 1989, Stichting Uitvoering Financiële Acties (348/87, EU:C:1989:246), ze dne 20. listopadu 2003, Taksatorringen (C-8/01, EU:C:2003:621), a ze dne 11. prosince 2008, Stichting Centraal Begeleidingsorgaan voor de Intercollegiale Toetsing (C-407/07, EU:C:2008:713).
- 4 Vedle tohoto řízení se jedná o věci C-274/15 (Komise v. Lucembursko), C-605/15 (Aviva) a C-616/15 (Komise v. Německo).
- 5 Soudní dvůr, věci C-605/15.
- 6 V šesté směrnici Rady 77/388/EHS ze dne 17. května 1977 o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obrátu – Společný systém daní z přidané hodnoty: jednotný základ daní (Úř. věst. L 145, s. 1; Zvl. vyd. 09/01, s. 23; dále jen „šestá směrnice“), která byla mezitím zrušena, odpovídal tomuto ustanovení čl. 13 část A odst. 1 písm. f). Judikaturu Soudního dvora vydanou k této věci je třeba v projednávané věci rovněž zohlednit.
- 7 Viz mimo jiné rozsudky ze dne 19. ledna 1982, Becker (8/81, EU:C:1982:7, bod 25), ze dne 22. března 1989, Costanzo (103/88, EU:C:1989:256, bod 29), ze dne 10. září 2002, Kügle (C-141/00, EU:C:2002:473, bod 51), a ze dne 7. března 2016, Ambisig (C-46/15, EU:C:2016:530, bod 16); srov. již rozsudek ze dne 4. prosince 1974, Van Duyn (41/74, EU:C:1974:133, bod 12).
- 8 Viz mimo jiné rozsudky ze dne 23. února 1994, Comitato di coordinamento per la difesa della cava a další (C-236/92, EU:C:1994:60, bod 9), ze dne 26. října 2006, Pohl-Boskamp (C-317/05, EU:C:2006:684, bod 41), ze dne 1. března 2010, Gassmayr (C-194/08, EU:C:2010:386, bod 45), ze dne 15. května 2014, Almos Agrárkülkereskedelmi (C-337/13, EU:C:2014:328, bod 32), a ze dne 7. března 2016, Ambisig (C-46/15, EU:C:2016:530, bod 17).
- 9 V tomto smyslu viz ohledně jiného osvobození od daní rozsudek ze dne 28. listopadu 2013, MDDP (C-319/12, EU:C:2013:778, bod 49).
- 10 Viz rozsudek ze dne 16. března 2015, Larentia + Minerva a Marenave Schiffahrt (C-108/14 a C-109/14, EU:C:2015:496, bod 50).
- 11 Viz rozsudek ze dne 20. listopadu 2003, Taksatorringen (C-8/01, EU:C:2003:621), bod 59).
- 12 Rozsudky ze dne 23. února 1994, Comitato di coordinamento per la difesa della cava a další (C-236/92, EU:C:1994:60, bod 9), 17. září 1996, Cooperativa Agricola Zootechnica S. Antonio a další (C-246/94 až C-249/94, EU:C:1996:329, bod 19), ze dne 29. května 1997, Klattner (C-389/95, EU:C:1997:258, bod 33), a ze dne 1. března 2010, Gassmayr (C-194/08, EU:C:2010:386, bod 45).
- 13 Viz mimo jiné rozsudky ze dne 25. ledna 1983, Smit Transport (C-126/82, EU:C:1983:14, bod 11), ze dne 4. prosince 1997, Kampelmann a další (C-253/96 až C-258/96, EU:C:1997:585, bod 38), ze dne 9. září 2004, Meiland Azewijn (C-292/02, EU:C:2004:499, bod 61), ze dne 19. prosince 2012, Orfey (C-549/11, EU:C:2012:832, bod 53), a ze dne 6. října 2015, T-Mobile Czech Republic a Vodafone Czech Republic (C-508/14, EU:C:2015:657, bod 53).
- 14 Viz druhý pododstavec tohoto ustanovení, které odpovídá čl. 4 odst. 5 druhý pododstavec

šesté směrnice.

15 Viz rozsudky ze dne 17. října 1989, Comune di Carpaneto Piacentino a další (231/87 a 129/88, EU:C:1989:381, bod 32 a 33), jakož i ze dne 8. června 2006, Feuerbestattungsverein Halle (C-430/04, EU:C:2006:374, bod 31) k čl. 4 odst. 5 druhý pododstavec šesté směrnice.

16 Viz mimo jiné rozsudky ze dne 25. února 1999, CPP (C-349/96, EU:C:1999:93, bod 15), ze dne 14. června 2007, Horizon College (C-434/05, EU:C:2007:343, bod 15), ze dne 21. února 2013, Žamberk (C-18/12, EU:C:2013:95, bod 17), a ze dne 2. července 2015, De Fruytier (C-334/14, EU:C:2015:437, bod 17).

17 Viz mimo jiné rozsudky ze dne 8. února 1990, Shipping and Forwarding Enterprise Safe (C-320/88, EU:C:1990:61, Rn. 7), ze dne 15. prosince 2005, Centralan Property (C-63/04, EU:C:2005:773, bod 62), a ze dne 3. září 2015, Fast Bunkering Klaipėda (C-526/13, EU:C:2015:536, bod 51).

18 Viz rozsudek ze dne 20. listopadu 2003, Taksatorringen (C-8/01, EU:C:2003:621, body 58 až 65).

19 Ohledně této zásady opakované v ustálené judikatuře viz rozsudky ze dne 26. července 1990, Velker International Oil Company (C-185/89, EU:C:1990:262, bod 19), ze dne 16. září 2004, Cimber Air (C-382/02, EU:C:2004:534, bod 25), a ze dne 2. července 2015, De Fruytier (C-334/14, EU:C:2015:437, bod 18).

20 Rozsudek ze dne 15. června 1989, Stichting Uitvoering Financiële Acties (348/87, EU:C:1989:246, body 13 a 14) k čl. 13 části A odst. 1 písm. f) šesté směrnice.

21 Viz mé stanovisko ze dne 6. října 2016 ve věci C-274/15 (body 49 a násl.).

22 Viz rozsudky ze dne 27. ledna 2000, Heerma (C-23/98, EU:C:2000:46, bod 8), a ze dne 29. září 2015, Gmina Wrocław (C-276/14, EU:C:2015:635, bod 28); v tomto smyslu viz rovněž rozsudek ze dne 16. července 2015, Larentia + Minerva a Marenave Schiffahrt (C-108/14 a C-109/14, EU:C:2015:496, bod 37), který lze zřejmě přenést na článek 9 směrnice o DPH.

23 Rozsudky ze dne 26. března 1987, Komise v. Nizozemsko (235/85, EU:C:1987:161), ze dne 25. července 1991, Ayuntamiento de Sevilla (C-202/90, EU:C:1991:332), a ze dne 12. listopadu 2009, Komise v. Španělsko (C-154/08, EU:C:2009:695).

24 Rozsudky ze dne 27. ledna 2000, Heerma (C-23/98, EU:C:2000:46), a ze dne 18. října 2007, van der Steen (C-355/06, EU:C:2007:615).

25 Rozsudky ze dne 23. března 2006, FCE Bank (C-210/04, EU:C:2006:196), a ze dne 17. září 2014, Skandia America (USA) (C-7/13, EU:C:2014:2225), týkající se pokaždé pobočky společnosti, jakož i ze dne 29. září 2015, Gmina Wrocław (C-276/14, EU:C:2015:635), ohledně obecního subjektu.

26 Rozsudek ze dne 11. prosince 2008, Stichting Centraal Begeleidingsorgaan voor de Intercollegiale Toetsing (C-407/07, EU:C:2008:713, bod 37).

27 V tomto smyslu viz stanovisko generálního advokáta N. Jääskinena ve věci Gmina Wrocław (C-276/14, EU:C:2015:431, bod 46), jakož i rozsudek ze dne 29. září 2015, Gmina Wrocław (C-276/14, EU:C:2015:635, bod 38); k tomu viz rozsudky ze dne 23. března 2006, FCE Bank (C-210/04, EU:C:2006:196, bod 37), a ze dne 17. září 2014, Skandia America (USA) (C-7/13, EU:C:2014:2225, bod 26), jež vycházejí z toho, zda společnosti mají vlastní kapitál.

28 Viz mé stanovisko ve věci C-605/15, body 19 a násl.

29 Viz mé stanovisko z téhož dne ve věci C-605/15, body 36 a násl.

30 Obecně k zásadě teritoriality viz rozsudky ze dne 29. listopadu 2011, National Grid Indus (C-371/10, EU:C:2011:785, bod 46), ze dne 17. září 2009, Glaxo Wellcome (C-182/08, EU:C:2009:559, body 82 a násl.), rozsudek ze dne 5. července 2012, SIAT (C-318/10, EU:C:2012:415, body 45 a 46), k zásadě teritoriality v právu v oblasti DPH viz rovněž rozsudek ze dne 12. září 2013, Le Crédit Lyonnais (C-388/11, EU:C:2013:541, bod 42).

31 Anglicky: „exact reimbursement“, francouzsky: „remboursement exact“, švédsky: „ersättning“, španělsky: „reembolso exacto“, lotyšsky: „precīzi atmaksēt“, polsky: „zwrotu przypadający“.

32 Nizozemsky: „terugbetaling“.

33 Italsky: „rimborso“, bulharsky: „???????????????? (..) ???????“, viz pouze dánské znění, které jde zřejmě dále: „godtgørelse“, které naznačuje „odškodnění“.

34 Viz mé stanovisko z téhož dne ve věci C-605/15, body 20 a 21.